

経済と経営 34-1 (2003. 6)

〈論 文〉

中国会計基準の研究 (1) ——「企業会計準則」の逐条解釈——

成 瀬 継 男

目 次

- 一 企業会計準則の特徴
- 二 総則
- 三 一般原則

一 企業会計準則の特徴

中国の会計基準 (Accounting standaeds) には, まず 1985 年 1 月に発表され, 同年 5 月より施行された「中華人民共和国会計法」が存在する。この会計法は附則を含めて, 第 31 条から構成されている。そして, この法律は国家の財政制度と財務制度の維持発展および経済効益を高めることを目的としている。そして, 国営企業の事業単位, 国家機関, 社会団体, 軍隊などの会計運用とその処理・手続が対象となっている。いわば, 国家財政の基本法ということになる。その意味で, 企業会計の指針というよりは, 国家財政の規範や在り方を統一し, 集約し, 規定化したものということになるのである。

次に, 1992 年 11 月に発表され, 翌年の 7 月より施行された「企業財務通則」

が存在している。この通則は附則を含めて第 12 章第 46 条から構成されている。この通則の目的は、第 1 条において「我が国社会主義市場経済の発展のための必要に適應し、企業の財務行為の規範として、企業の公平な競争に役立ち、財務管理と経済計算を強化するために、この通則を制定する。」と規定されている。したがって、すべての企業の財務活動の規範や基準ということになるものであろう。いわば、中国における統一的な財務基準ということになるのである。

そして、中国の「企業会計準則」は、1992 年 11 月に「企業財務通則」と同時に発表され、翌年の 7 月より施行されたものである。その内容は、附則を含めて第 10 章第 66 条から構成されている。その目的は「会計計算の標準を統一し、会計情報の質量を保証する」ことである。そして、「会計法」に基づいて、この準則が制定されていることになるのである。いわば、この「準則」は企業会計における「憲法」に相当し、すべての会計が尊重しなければならない基本的な基準であるので、守られなければならないものである。

そこで、この「準則」は、中国における企業会計の在り方や理念・方向性、さらに手続・処理のフレームワークを示したものである。細部についての細かい規定は存在しない。細部のことについては、日々の実務・実践などの蓄積により、歴史的な時間をかけて中国における会計慣習や会計慣行が形成されているので、それらに委ねられているもの、と認識されるのである。この考え方は、会計慣習、会計経験を土台にした会計原則形成の基本的なアプローチの 1 つになっている。つまり、会計原則の形成には 2 つの基本的な方法があり、1 つは SHM 会計原則のように会計慣習を土台にした考え方であり、他はペイトン・リトルトンの会計基準の考え方である。

SHM 会計原則⁽⁴⁾の考え方は、1938 年当時の会計実務・実践のなかで、一般に認められた原則 (General Accepted Principles) を追求し、そしてそれらを体系化し、理論化したものといわれている。つまり、会計実務や会計実践が年月の経過などによって徐々に集約され、選別され、合意されて会計慣

習が形成されたものという認識である。この慣習を科学的、学問的に究明し、理論化し体系化することによって、会計原則が形成されるという立場に立つのである。つまり、会計慣習には多くの会計経験が蓄積されており、多分に会計における客観性や公正性も充足されていると考えられるからである。

一方、ペイトン・リトルトンの会計基準は「通則を法典化しようと試みるのは無益であり、また、それが試みられたとしても、すべての型の企業が一つの方法に帰することを望むのは愚かである。」⁽²⁾と鋭く指摘している。この両者の相違は、やはり会計を理論科学とみるか、経験科学とみるかによる基本的な会計認識の違いであろう。ペイトン・リトルトンの会計基準によれば、一般に認められた会計原則は、結局、最大公約数的なもので、真の会計の在り方にはなり得ないという見解に立っているのである。

しかしながら、会計原則（Accounting Principles）が多くの人に尊重されるためには、一面では慣習的なものであり、経験的なものであり、実務的なものでなければならないであろう。つまり、会計命題や会計の在り方から演繹的に導き出されたもののみではなく、多くは歴史的に蓄積された会計の価値体系から導き出されたものが主になるであろう。そうでなければ、会計原則は多くの人々に容易に受け入れられないし、尊重もされないであろう。具体的に、会計原則は会計の環境や経験・ルールなどによって生成され、会計の実務・実践の解釈や判断の基礎として形成されてきたのである。したがって、将来においても継続して適用され得る内容と体系とフレームワークを有しているものでなければならないのである。

また、会計原則は経済的、社会的その他の変化に対応し得る理論性と実践性とを有し、公正で客観的なものでなければならない。そのため、会計原則は種々な経済・経営現象に内在するすべての会計事象を各種の会計手続・会計処理などによって認識・測定し、これらを財務報告に反映する原理とシステムが確立されていなければならないのである。それゆえに、会計原則は固定的なものではなく、経済や法律その他の社会制度の進歩・発展に対応し得

る原理や機構・スキームなどを内在し、いつの時代や環境にも適応できるコンセプトを有しているものでなければならない。

そこで、会計原則の発展プロセスは、一般的には次の4段階のプロセスを経ることになる。まず第1には、会計の基本原則はもちろんのこと、それに関連した実務・実践が社会的にも専門的にも何らの同意や合意が得られていない段階。第2には、基本原則に対しては、多くの人に同意や合意が得られているが、それに関連した実務・実践が、その原則と一致していない段階。第3には、基本原則は多くの人に同意や合意を得ていると同時に、実務・実践の多くのものも同意や合意が得られている段階。

第4には、基本原則のみならず、各種の基準とそれに関連した実務・実践も完全に同意や合意が得られている段階。このようなプロセスは確定的なものではないが、先進国などでは通常10年から20年程度の間隔で推移していくことになる、といわれている。中国本土の学生や日本にいる留学生達の「会計」に対する熱意や情熱をみると、この4段階のプロセスは、中国では予想以上に早く達成されるかも知れない、と考えられるのである。なお、この「企業会計準則」の訳文は、津谷原弘教授の「中国会計史」の第14章、「現行中国会計基準」の訳によらせていただいた。同教授の精緻な訳に感謝の意を表するものである。

そこで、具体的に中国の「企業会計準則」について考えていこう。この「準則」は、わが国の「企業会計原則」やアメリカの「FASB」およびイギリスの「会計基準」などと同じように中国の会計原則である。その基本的な性格は、会計慣習や会計慣行を土台として形成されていることである。このことは、社会主義国における計画経済下の会計原則にとって大きな特徴の1つになり得よう。では、会計慣習 (Accounting Convention) とは何であろうか。例えば、わが国の企業会計原則の前文のなかで、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」が、企業会計原則であると述べられている。すなわち、わが国の企

業会計原則は、一般に公正妥当と認められた会計慣習を集約し、選別し、体系化し、理論化したものということができるのである。

したがって、会計慣習は長い歴史的な年月を経て会計実務・実践が集約され、選択され、合意された会計におけるコンベンションといえよう。そのため、多くの実践や経験が蓄積されており、多分に客観的な面も充足されているものと考えられているのである。しかしながら、会計慣習は学問的に究明され、理論的な根拠によって成立しているものではないので、なかには適切とは思えない会計慣習や会計慣行も存在しているケースが、ごくまれにある。その慣習の成立時においては社会情勢や経済状況などによって適切ではあっても、現在では適當ではない慣習も多々存在しているのである。例えば、低価主義などが、その代表的な例である。

また、たとえある会計慣習が社会的にいかに普遍性が高くとも、正しいということにはならないであろう。1つの会計慣習が正しいか正しくないのかという問題は、普遍性の大小とは切り離して、科学的、理論的に究明されなければならないからである。しかしながら、社会科学においては、ややもすれば社会的な普遍性や一般的な同意や合意に対して、許容度が高くなる傾向にあるが、どうしてであろうか。もちろん、会計慣習に対する認識の問題は、これからも実証的にも科学的にも検証を積み上げていかなければならないものの1つである。つまり、会計慣習は可能なかぎり理論的な正当性や客観性の高いものにアプローチし、慣習自体を高めていかなければならないからである。

さらに、「企業会計準則」は第1章、総則のなかで、会計主体、継続企業、会計期間、貨幣測定の4つの会計公準（Accounting Postulates）を提示している。会計公準は会計原則を大きくサポートするものの1つになり得よう。そして、会計公準は前提と仮定および、その他から成立している。では、前提および仮定とは何であろうか。前提（Introduction）とは、会計の蓄積された経験事象を対象とし、そこから導き出される実証的な命題である。仮定

(Assumption)とは、会計の演繹的な論理を対象とし、その論理の規範的な認識から導き出される推論的な命題である。ただし、両者は会計原則の形成においては、同等のウェイトを構成するものである。つまり、両者によって経験的プロセスと推論的プロセスとが合体し、より多面的でより整合化された原則の形成が可能になるからである。つまり、前述の SHM とペイトン・リトルトンの考え方の土台が並存することになるのである。

それゆえに、良質の会計原則には会計構造や計算構造の分析から経験的に導き出されるものと、会計の論理的な当為性 (Proper) から推論的に導き出されるものとが並存していることになるのである。前者によって会計原則を構築する場合には、帰納的な思考方法によって、会計構造や各種の会計手続・計算処理の実態が明らかにされなければならない。その会計構造や計算構造の基盤を形成せしめているものが会計慣習である。しかしながら、この会計慣習を原理的にサポートする土台が存在しなければ、会計慣習自体が成立し得ないことになろう。このことが、前提の理論的な根拠の 1 つを構成することになるのである。

他方、会計原則の論理的な当為性から導き出される仮定は、一種の理論的なフィクションである。いわば、フィクションを会計命題によって演繹化し、それを論理的に推論したものである。しかしながら、どのような仮定でも絶対的に正確なものとして検証することはできない。検証できることは、仮定における論理のプロセスとその帰結である。つまり、仮定は特定命題を論理的に推論し、そのプロセスの正当性を検証することにある。ここに、仮定が演繹的方法によって展開されなければならない必然性が存在するのである。

それゆえに、仮定が高度な理論的正当性を持つためには、仮定がどのようなプロセスで、その論理とその結論に導かれたかに依存することになろう。だが、この検証も実証的には証明され得ないのであるから、仮定理論は論理の近似值的な追求にすぎないということに、ならざるを得ないのである。そのため、仮定の重要性は当該問題のなかで、もっとも状況にフィットするも

のを、どのように選択し、アプローチするかというその選択方法にかかってくるのである。しかしながら、選択された仮定は、その本質的なものを含めて普遍化し、体系化されなければならないので、その中に種々な問題が山積してることになるのである。

この前提と仮定が成立しなければ、会計原則は基準としての存在意義を失ない、単なる計算技術的な指導書になりかねない。それゆえ、会計原則形成のためには、前提および仮定の成立が必然性と蓄然性をもつことになるのである。例えてみるならば、前提および仮定は数学における定理のようなものであるが、定理のように証明されたものではない。会計原則は、この２つのポスチュレートによって論理的にサポートされ、その理論的な正当性が保証されることになるのである。したがって、会計全体の枠組みの土台とならなければならないポスチュレートは、規範性や理念性以外にも、会計原則が社会的制度である以上、広く社会的な認識に立脚した普遍性や合理性および妥当性などが求められることになるのである。

では、会計原則におけるフレームワークは、具体的にどのようなものがあるのだろうか、わが国の場合でみてみよう。企業会計原則のフレームワークを構成するものは、会計に係わる３分野の会計規範や計算基準から構成される。第１には、会計諸概念の原理的な土台を構成する会計公準である。第２には、会計公準によって論理的にサポートされた会計原則および連結財務諸表原則などである。また、これにつながる各種の基準、例えば、原価計算基準、監査基準なども含まれよう。第３には、会計にかかわる各種の法体系である。内容的には、商法、証券取引法、税法の３分野の法体系に分けられる。

ただし、企業会計原則のフレームワークを構成するものは、２つの制約的な条件が伴う。１つには、制度会計のカテゴリーに属するものでなければならないということである。制度会計とは、法律や法令または原則や基準などによって枠組みされた領域である。２つには、会計慣習あるいは会計慣行な

どの会計経験をベーシックな基盤にしていることである。企業会計原則のフレームワークは、この2つが必須の条件となるのである。なお、このフレームワークは、わが国のケースであるが、いずれ中国でも市場経済がより発展していけば、会計のみではなく法的な面、例えば商法や税法なども整備されていくことになるだろう。そのさいに、日本と同じような発展過程を経るもの、と考えられるのである。つまり、将来は日本と同じような「企業会計準則」における関連フレームワークが確立されることになると考えられるのである。さらに、監査制度の確立や内部管理の発展および、コンピュータの発達などのによって、それぞれの基準や準則が生成され、完備されていくものと考えられる。

二 総則

〔第1条〕

「企業会計準則」第1章総則、第1条において、「我が国社会主義市場経済発展のための必要に適應させるため、会計計算の標準を統一し、会計情報の質量を保証するために「中華人民共和国会計法」に基づいて、本準則を制定する。」と規定されている。社会主義市場経済を發展させるために、「企業会計準則」を設定し、会計計算を標準化し基準化することは、当然のことであろう。だが、会計情報の質量を保証するとは、どのような意味になるのだろうか。そこで、まず会計情報（Accounting Information）とは、どのようなものであるのかをみておこう。だが、会計情報は大きなコンセプトを有しているので種々な考え方が可能になるのである。

例えば、ASOBAT では「会計情報は当該経済単位の内部および外部で色々の資格で活動する人々にとって有用なものでなければならない。会計情報は、目的設定、意思決定または目的遂行のための資源の指揮と統制に役だたなければならない。情報の有用性は、情報が利用者が関心をもつ実態についての

不確実性を軽減しうる能力に依存する。」⁽³⁾と、その本質を規定している。そして、会計情報の主な機能は、各種の意思決定や企業内外の環境に存在する不確実性を軽減する能力ということになるのである。

会計情報の中心となるものは、財務諸表に記載されている数字やその内容であろう。財務諸表（Financial Statement）とは、各種の会計事象を複式簿記の原理・機構に基づいて、損益計算書および貸借対照表などの公表会計報告書を作成し、多くの企業の利害関係者に真実で有用な会計情報を提供する会計学における表示・伝達の分野である、と理解したい。では、会計学（Accounting Study）とは何であろうか。会計学とは企業の経済・経営活動を対象とし、そこに内在する各種の会計事象を認識・測定し、その原理や法則をピックアップし、その理論や体系を形成する社会科学の1分野である、と筆者は位置づけたい。会計事象の認識・測定とは、各種の会計手続・会計処理とによって会計数値を確定することである。各種の会計手続・会計処理とは、複式簿記の計算原理・計算方法によって計算数値を決定することである。したがって、会計学は複式簿記の計算原理・機構を土台にして、会計の体系や内容、及びその在り方・理念などを客観的に理論形成することである。

それゆえに、会計情報を厳密に解釈すれば、複式簿記の原理・機構に基づいて抽出されたものでなければ、たとえ貨幣額情報であっても、会計情報とは認められないことになるだろう。また、それ以外の情報、例えば物量情報や計量情報などは、たとえ会計報告書の作成に必要であっても、会計情報としては認められないことになるのである。だが、補完的な会計情報としてならば認められることになるだろう。ただし、これらのことは、会計情報を厳密に解釈した場合のことであって、一般的には、会計固有の貨幣額情報のみならず、物量的情報でも会計情報の1部として認識されているのである。原価計算などにおける物量計算が、会計情報として認識されることもあり得るからである。このような会計情報の質量および内容・体系を確立するために、この準則が制定されたことになるのである。

〔第 2 条〕

「企業会計準則」第 1 章総則、第 2 条において、「本準則は、中華人民共和国内に設立されているすべての企業に適用する。中華人民共和国外の中国投資企業（以下国外企業と略す）は、本準則に従って国内関係部門に財務報告書を作成し報告する。」と規定されている。このことは、当然のことであるので解釈は省略することにしたい。

〔第 3 条〕

「企業会計準則」第 1 章総則、第 3 条において、「企業会計制度を制定するときは本準則に従う。」と規定されている。例えば、将来、中国において、連結キャッシュ・フローの計算書や外貨建取引の会計処理、研究開発費などの会計基準を設定する場合は、この準則の精神に従うことになるのである。

〔第 4 条〕

「企業会計準則」第 1 章総則、第 4 条において、「企業計算は企業に発生した各種の経済業務と、当該企業の各種生産活動を対象として記録に反映させる。」と規定されている。この背景の論理は、まさに会計主体ということになる。では、会計主体 (Accounting Entity) とは何であろうか。このことは、会計行為を行う主体は誰れであるのか。その会計行為は、どのような目的で行われるのか、などを明らかにする概念である。つまり、すべての会計行為、会計判断および会計処理の主体は誰れであるかを明らかにするものである。もちろん、資本主義の国ではその主体は企業であり、企業実体ということになるのであるが、この規定によって社会主義国である中国でも「企業実体」という概念が成立することになる。ここに社会主義の中国経済における大きな特徴の 1 つが存在することになるのである。

では、企業実体 (Business Entity) とは何であろうか。例えば、ペイトン・リトルトン両教授は、「企業は一般に実体、すなわち基金を提供している当事

者から別個の、これと区別せられた、それ自体独立した一つの制度であると考えられている。」⁽⁴⁾と、認識されている。すなわち、企業実体とは、企業という経済体が、その所有主や株主から分離独立して存在するという理論上の仮定である。一般的に、企業は、その経営規模が拡大していくと所有と経営の分離現象が表われ、出資者である資本提供者と企業経営に責任をもつ経営者とに分離されていく傾向になろう。そして、企業そのものが、1つの法律的な人格 (Legal Entity) をもって経営活動を遂行しうる形態になるのである。

もちろん、多くの大規模化した株式会社などにおいては、法律上の法人格が認められ、出資者から独立した企業実体として認識されている。しかし、個人企業形態のように、企業それ自体が所有主によって営まれているような場合には、所有主から独立した存在とはいえないであろう。だが、そのようなケースでも、企業は企業実体のために経営活動を行い、また種々な会計行為を行うものと仮定することになる。しかし、中国の経済制度は原則的に、社会主義経済体制のもとにあるが、部分的に経済特区のような地域には市場経済原理の導入が認められているのである。全面的に市場原理が全国の末端にまで拡大するためには、まだ相当の時間と改革が必要とされるであろう。それ迄は、大枠で現在の社会主義体制を維持していくことになるだろう。

しかしながら、会計上の企業実体論は、理論的にフィクションの部分の相当程度以上に内包しているのである。だが、このことによって、企業が経営活動の一環として行う信用の授受や財産の所有、あるいは各種の商取引などの商行為が、理論的にも社会的にも正当性を得ることが可能になるのである。これに関連して、S.C. ユーは、「非常に重要なことは、自然人であれ法人であれ、会計実体がそれ自体の本性を有していることと見なされることである。すなわち、会計実体は、それ自体の権利で存在する。」⁽⁵⁾と分析している。このことは、各種の法律や税法などからもサポートされ、一種の社会的な実態として機能していることになるのである。

歴史的には、企業実体のコンセプトは、資本主の家計から分離・独立したことから生成された概念である。例えば、ギルマンは、「基本的会計構造を検討するのに2つの一般的方法がある。1つはエンティティ理論 (Entity Theory) であり、もう1つはしばしば資本主理論 (Proprietary Theory) と呼ばれているものである。両者の差異は観点の相違である。エンティティ理論においては、資本主がいかにか企業と利害関係を密接にしていようと、その資本主を企業とは独立した別個の人格であると考え。」⁽⁶⁾ と、この概念の本質を的確に分析している。そして、株式会社の発達や金融機関の発展などによる他人資本の増大、それにともなう企業規模の拡大、株式持分の分散化など経営史的な発展過程も、この実体理論の形成に大きく作用しているのである。それゆえに、企業実体概念の生成や形成は、一種の歴史的な必然性とみても間違いではないであろう。

また、企業実体は生産資源や労働資源などを消費して製造活動や販売活動を遂行し、利益を得ているのであるから、企業実体が社会に貢献することは当然のことになるだろう。これからは、この考え方をもたない企業は、長期的には存続し得ないことになるだろう。また、もし部分的にも社会に貢献できない企業であるならば、市場原理を中心とした経済の仕組のなかで、その企業の在り方や存在などが多くの人々に見離され、淘汰されることになるだろう。これからの企業実体の方向性としては、自然や環境を重視し、社会的責任を十分に自覚し、そして高度な専門性や技術性をもち、企業経営の透明性を保持し、さらに、決済の際に複数以上の貨幣信用制度（元のみではなく、ドルや円）などを採用しなければならないのである。

中国が企業実体概念を取り入れた背景は、これからも市場原理をより拡大し、社会主義経済の枠組のなかで、企業による独立採算を確立し、企業活動によって中国経済を高度に発展せしめ、発達させることを意味することになるだろう。政治的には一党による中央集権制度であるが、経済的には「資本主義」の良い面（例えば生産性や能率などの向上）を積極的に取り入れていくこと

が必要になろう。しかしながら、一党による中央集権は長い目でみると、プラスよりもマイナスの方が多くなる可能性が高いので複数政党の出現が望まれる。その他にも改革の余地は、まだまだ多く存在しているので少しずつでもよいから改善してもらいたい。中国の国民は経済的なものに対しては実利的で実践的な傾向にあるので、市場原理は国民性に合致するものと考えられる。よりフィットした経済的システムと環境や刺激を与えれば、ダイナミックに動き出すであろう。それらが経済の発展を促進し、生産性や能率の向上に役立つことになるのである。そして、21世紀は中国の時代になる可能性が高くなるのである。もう、けっして眠れる獅子に戻ってはならない。

〔第5条〕

企業会計準則第1章総則、第5条において、「会計計算は企業の継続と正常な生産経営活動を前提とする。」と規定されている。この規定はゴーイング・コンサーンを前提としていることになろう。正常な生産活動を前提とすることは当然であるが、継続企業（Going Concern）とは何であろうか。例えば、イギリスの会計基準では「これは、企業は、予測可能な将来において、引き続きその経営活動を継続するであろうという考え方である。これはとくに、損益計算書および貸借対照表の清算または経営規模の著しい縮小を意図したり、またはその必要性があることを前提とせずに作成されること、を意味している。」⁽⁷⁾と、きわめて明確に規定している。

継続企業概念は継続しないという確証がなければ、企業は永久に経営活動を継続するという、一種の仮定概念である。もちろん、企業が永久に存続するということは保証されているわけではないから、単に会計上のフィクションであり、仮定概念である。しかし、会計はこのような仮定に基づいて、種々な会計手続や会計処理を行わざるを得ないのである。つまり、この仮定が存在しなければ、各種の会計手続や会計処理が理論的に成立し得ないことになるからである。日常、見聞しているように、倒産、破産および清算、

解散をよぎなくされる企業は多数存在している。

だが、企業は倒産や解散を前提として経営活動を遂行しているわけではない。そこで、企業は永久に存続するという仮定のもとで、各種の会計手続・会計処理を行わざるを得ない。このことによって、各種の準備金の積立や減価償却などが理論的に可能となるのである。また、この概念のもとに会計期間が設定され、各期間ごとの期間損益や、資産、負債・資本の在り高が確定される。これらによって、毎期の経営成績や財政状態が明らかにされ、多くの利害関係者に企業実態が提供されるのである。しかも、この概念をとるかぎり、資産の在り高は処分価額ではなく、過去から引き継いだ価額で確定されることになるのである。

継続企業の仮定から、現在の会計の基本コンセプトである原価主義会計や、それに基づく費用・収益対応および期間損益の確定などの概念が導き出されることになるのである。この点、サルモンソンは、「継続性の仮定を採用することによる主要な効果は、資産評価の清算基準の回避と、法律上では負債と認められない見越項目の算入とにある。」⁽⁸⁾と指摘している。つまり、一般的に清算における資産評価は時価で行われるが、継続企業によって時価が回避されるからである。また、この概念によって未払費用や前受収益を負債として計上できるからである。さらに、サルモンソンは、償却性資産については「この資産の用役が消費され、その未償却原価を回収するに十分な将来的収益を発生するであろうという期待のもとで、原価で計上される。」⁽⁹⁾と、この概念のもとで費用・収益対応の背景が形成されることを論証している。

ペイトン・リトルトンは、「企業実体の寿命が長く続くという仮定は主として便宜上のものであるかもしれない。誰もいろいろの出来事の進路を確信をもって予想することはできないのだから。しかしながら、破産、清算、解散の数多いなかにあっても、事業活動がある程度の継続性をもっているということは通常の経験をして言明できる。」⁽¹⁰⁾とノーマルに指摘している。この概念のもとに会計期間が設定され、期間計算制度が確立されることになる。

と同時に、資産、負債・資本の在り高が確定される。このことは、継続企業、期間計算制度、原価主義という現代会計の基本柱が確立されたことになるのである。つまり、中国の企業会計準則でも、継続企業概念による原価主義（Cost Bases）を取り入れていることになるのである。

これらのことは、ペイトン・リトルトンによると、「営業会計記録の一期分の総計が現実から遙かに遠い結着を示唆することもある。貸借対照表の重要数字は、決定的に継続性の仮定にしたがって作製されたものである。企業の完全な姿は、最終の清算に先立っては、まず完全に見分けがたい。」⁽¹¹⁾と論証している。そのため、この概念のもとに、会計が一連の経営活動の流れによって成り立っていることを意味するので、貸借対照表の数字は、決算時の経過的なものということにならざるを得ないのである。

また、この点に関連して、パツチロは「この原則のもっとも重要な意味は、歴史的な原価がある資産にとって適切な評価基準であるということである。もうひとつの意味は、企業活動は継続的な活動の流れであるから、企業の財政状態および経営成績を知るためには、その流れを期間に区切ることが望ましいということである。もうひとつの原則、すなわち費用収益対応の原則も上記2つの原則と関係がある。」⁽¹²⁾と論じている。では、会計のメインコンセプトである費用・収益対応と、継続企業および会計期間との関係は、具体的にどのようなものであろうか。

パツチロは「時間的間隔ごとに、すなわち、通常は暦年または財政年度ごとに企業の継続的活動を説明することが妥当であり、また公正であるという結論をくだした。企業の財政状態および経営成績もある期間ごとに「試験的な判断」をするという接近方法をとるほうが、企業の存続期間が終るときだけしか利用できない正確な確定計算よりは望ましいと考えられる。」⁽¹³⁾と論証している。つまり、厳密な会計上の確定計算は企業が清算したときか、解散したときにしか算出できないからである。

そして、費用・収益による期間的な純損益は継続企業の一時的な判断によ

る経過的なものと、いうことにならざるを得ないのである。継続企業の仮定のもとに会計期間が設定され、過去・現在・未来における支出および収入との関連において、費用・収益および資産・負債・資本概念が成立する。資産の多くは過去および現在における支出の結果であり、その価値が費消されずに残留している部分である。また、資産のある部分は将来における収入見込額を基準として、その額が決定される。具体的には、売掛金・受取手形などの売上債権である。負債は過去および現在における収入を意味し、また、将来における支出の見込額を意味することになる。

そこでは、貸借対照表は会計事象を完全に表示するものではなく、企業が将来を含めて存続するという仮定の上に、原価の流れの一断面を経過的に表示するものに過ぎない。費用・収益については、費用の多くは過去および現在の支出の結果であり、価値の費消部分である。収益の多くは、過去および現在の収入によって獲得された価値の増加部分である。これらの認識は、企業の継続という仮定があって、はじめて成立する概念である。この仮定とそれを限定する会計期間の前提がなければ、収入イコール収益であり、支出イコール費用ということになる。したがって、会計上の基礎概念の多くは、継続企業と会計期間の概念のもとに形成されているのである。ここに、会計における暫定的判断 (Tentative Judgement) というコンセプトが重要な意味をもつことになるのである。

〔第6条〕

第1章総則、第6条において、「会計計算は会計期間を分け、各期に帳簿決算と会計報告書を作成する。会計期間は年度・季度・月別に分けられる。年度・季度・月別の期首と期末の日付は西暦の期日を採用する。」と規定されている。これは、会計期間の前提である。では、会計期間 (Accounting Period) とは何であろうか。ギルマンは、会計期間のコンベンションについて、「会計期間として1年が一般に認めるところであるというのは、必ずしも「暦年」

(calendar year) が認められていることを意味するものではない。自然事業年度 (natural business year) は、概して 12 月 31 日に終わるものではなく、むしろ当該各企業の季節的特性に基づいて他の月の最終日に終わるものである。」⁽¹⁴⁾ と指摘している。つまり、会計期間は 3 月末や 6 月末に終わってもよいのであり、要は継続企業を人為的に期間限定して期間損益を確定すればよい、ということになろう。

もし、会計期間を設定しなければ、何年も何十年も決算が行われなくなることになり、その間の経営成績や財政状態は正確に把握できないことになろう。つまり、企業が利益を得ているのか損失を計上しているのかさえも、正確に判断することができないことになるからである。そればかりではなく、株主に対する配当や国に対する税金なども確定できないことになるからである。それゆえ、1 年に 1 回程度は継続企業を人為的に区切って決算を行い、経営成績や財政状態を確定し、株主に対しては配当を、国に対しては税金を支払うことにならざるを得ない。

アンソニーは会計期間について、「主要財務諸表がカバーする期間としては 1 年がほぼ全世界的に受け入れられている。年次の財務諸表は、タイムリーな情報の要求と信頼できる情報に対する要求の間の許容しうるバランスをとっている。その間隔が短くなればなるほど、必要とされる見積りの程度が高くなる。その間隔が長ければ長いほど、利用者は長く待たねばならない。また、1 年という期間は、それより短い期間だと相当のインパクトを与えかねない季節的要因の影響を取り除く。」⁽¹⁵⁾ と論じている。やはり、種々な経済的要因からみても、地球物理学的（地球は太陽の周りを 1 年に 1 回転し、そのために、それぞれの地に温度差や四季が生ずることになり生活環境が異なることになる）にみても、年 1 回の決算は合理的なものであろう。

ゴーイング・コンサーン概念が企業自体にかかわる前提であるならば、会計期間の前提は会計技術上の概念と考えることができよう。会計期間を設定し、期間損益を確定することは、企業の多くの利害関係者から強く要請され

ている。国や株主のみではなく、経営者も企業実態を正確に把握し、将来の経営方針の樹立や経営管理の基本資料とすることができよう。従業員はベース・アップなどの資料として、これを判断材料の1つにすることができるし、取引関係者は取引を継続するか否かの判断資料とすることが可能になろう。消費者も経営実態を把握して、価格が適正であるか否か、サービスが妥当であるか否かの判断資料とすることができるのである。

したがって、こうした定期的で規則正しい会計報告に対する強い要請が、継続企業の永続的な流れを人為的な期間限定として区分することにつながるものである。それゆえに、会計期間は期間的に区切られた記録・計算の単位を時間的・期間的な面から切断した計算範囲ということになるのである。しかしながら、これらの会計報告書は、当該企業における全経営活動の一定期間にすぎないものであるから、各種の会計手続・会計処理および種々の会計認識・会計測定において絶対的な正確性を欠くきらいが生ずる。つまり、会計においては企業の開始から解散・清算に至るまでの全てのプロセスが暫定的な判断にならざるを得ないからである。解散・清算して初めて確定的なものになるのである。

これらを歴史的にみると、中世における投機的・冒険的な組合企業形態の時代には、一航海ごとに口別損益計算が行われていたので、期間損益計算の必要性はなかったのである。近世に入って会社形態が定着してくると、口別損益計算は用いられなくなり、かわりに継続企業の経営活動は常時稼動体制に入ることになり、継続企業における期間損益計算が徐々に確立されるようになったのである。この期間損益計算は中規模程度の企業形態においても志向され、中規模の企業も可能なかぎり継続企業の性格を有することになった。そのため、それまで採用されていた口別損益計算にかわって、期間損益計算が必然的に採用されることになったのである。その結果、期間損益と期間外損益の問題、さらに減価償却や繰延資産などの問題が提起されることになり、現在の企業会計における基本的なフレーム・ワークが確立されることになっ

たのである。

また、他の側面からみると、継続企業における期間計算の確立によって、利潤計算制度としての会計システムが著しく発達したことである。とくに、発生主義会計の導入は、会計範囲を飛躍的に拡大するに至ったのである。なぜなら、発生主義の導入による企業会計の発展は、資産評価や見越・繰延などの問題を理論的・技術的に確立することになったからである。さらに、損益構造の基本コンセプトが、発生主義会計の確立によって理論形成が促進されることになったのである。このことは、現金主義会計のフレームワークでは成立し得ない新しい理論の形成が可能になったのである。

〔第 7 条〕

第 1 章総則、第 7 条において、「会計計算は人民幣を記帳本位貨幣とする。主に外国貨幣で業務収支を行う企業は、一定の外国貨幣を選び記帳本位貨幣とすることもできるが、ただし、会計報告書作成にあたっては人民幣に換算したものとする。国外企業が国内関係部門に会計報告書を作成して報告するときは、人民幣に換算して示すこと。」と規定されている。この規定の背景は、まさに貨幣評価 (Monetary Valuation) の前提である。では、貨幣評価とは何であろうか。貨幣評価とは、会計が計算対象とするすべての会計事象を認識・測定し、また記録・計算し表示・伝達するなどすべての会計行為が貨幣額で行われるという概念である。

ムーニッツは「資本および資本の変動についての測定は、公分母すなわち「会計上の貨幣」(money of account) によって行なわれなければならない。物量単位 (例えば重量, 数量, 密度, 容積) による測定は、ある単位が測定されるべき目的物すべてに共通するものであることが判明しない限り、一定の限界においてのみしか適用されない。かかる単位が見出される場合、それは当該グループの目的物に対する「会計上の貨幣」として用いられる。」⁽¹⁶⁾ と論証している。つまり、会計の公分母は貨幣額ということになるのである。

会計は、企業の経営活動の状況や資本の循環運動の変化などを貨幣額で測定し、それらを財務諸表に明確な形で表示する役割を有している。経営活動の遂行過程や循環運動のプロセスの中で、企業に所属する資産・負債・資本は常に増減変化していくことになる。また、費用・収益なども経営活動の遂行によって常に発生することになる。それゆえに、これらの増減変化や発生した結果については、貨幣額によって認識・測定することになるのである。貨幣を交換手段や価値測定の基本基準として用いることは人間の歴史において昔から確立されているが、会計は結局、貨幣金額で表示され得るものの中にしか存在できないのである。

具体的に、会計の基礎単位である費用・収益は、本来的に同質性をもたない概念である。同質性をもたない概念を統一的に認識・測定するためには、貨幣額という客観的で共通の価値基盤をもったもので行うしか他に方法がないからである。この前提によって、損益計算書は費用と収益が、努力と成果の計量的表現としてとらえられることになる。そして、それらを区分表示した損益計算書は支払われた努力と、その成果を貨幣額で示した期間業績の総括書ということになるのである。

さらに、貸借対照表は、企業に所属する資産や負債・資本という異質な在り高を貨幣額で統一的に表現したものである。つまり、貸借対照表は企業の財産と資本の在り高を貨幣額で示した総括表ということになるのである。このように、質の異ったすべての財貨や役務などを統一的および客観的に集約するためには、また会計事象のすべてを認識・測定するためには、この前提が確立されていなければ不可能であろう。もし、この前提に替わり得るものがあるとするならば、数量・重量・容積などの物量的表現にならざるを得ないのである。

しかしながら、建物 1 棟あるいは機械 10 台、商品 100 袋などの物量表現では、会計にとっては何らの意味合もないのである。これでは損益計算書を確定することは不可能であり、貸借対照表は単なる物量数字の羅列にすぎない

ことになろう。だが、一部の経営管理においては、貨幣額以外の数値いわば、物量数値が使用されることがある。具体的には、原価管理や生産管理において記録・計算の補助手段として使用されるケースなどである。しかし、このケースにおいてさえも最終的には貨幣額によって集約されることになるのである。それゆえに、貨幣額によって認識・測定することが、経済的な事実関係に立脚して考えてみても、会計の基本的な前提となり得るのである。だが、このことは、反面、会計の測定対象が貨幣価値を有するもののみに限定されることにもなる。

しかしながら、貨幣金額が会計の共通価値基準として広く認識されるためには、貨幣価値が安定していなければならない。もし、貨幣価値がきわめて不安定であるならば、会計の基本基準として採用することは、きわめて不適当であることになろう。つまり、会計の計算単位が共通尺度としての安定性を喪失したならば、会計の全機能が破壊されることになりかねないからである。そのために、共通価値基準としての貨幣価値額が常に安定していることが大前提となるのである。だが、貨幣価値は実際に変動していることは事実であり、このことは、多くの人々が日常生活を通して実感できるのである。

この点に関連して、ヘンドリクセンは「公準A－5（測定単位）およびB－2（市場価格）は経済における交換の尺度および会計資料の測定のための基礎として、所与の貨幣単位を使用する機構を設定する。その他の尺度は同種の情報を提供するために利用しえないが、貨幣単位には会計情報の伝達手段としての限界がある。もっとも重大な限界もしくは制約は、貨幣単位の価値がつねに安定していないという事実に起因する。」⁽¹⁷⁾と指摘している。会計にとっての大きな限界の1つは、貨幣価値額が安定していないことである。だが、貨幣価値を安定させることは会計には、できないのである。

そこで、実際に変動している貨幣価値を変動していない、安定したものと仮定することになるのである。それ程までして、この仮定を用いなければならない必然性とは何であろうか。

第1の理由として考えられることは、会計における計算の確実性および客観性であろう。物価の著しい変動などの場合は別にしても、若干の変動が続けている貨幣価値を会計に常に反映せしめることは殆ど不可能であろう。もし、それを可能にしようとするならば、企業の所有資産のすべてを決算時に評価替して当該時価で表示しなければならないことになる。企業に所属する資産のすべてを時価評価することは技術的にみても实际的にみても困難であり、不可能にちかいことであろう。また、時価評価は評価益を計上することになり、計算の確実性や客観性を著しくスポイルすることになりかねないし、会計自体を不確実で主観的・恣意的なものにしてしまう危険性が高いのである。

第2の理由は、この概念がなければ連続した財務諸表の比較が意味をもたないことになる。購買力などは一定でなければ利益の算定などにおいて、会計はアン・フェアなものとして認識されかねない。

第3の理由としては、この概念を用いなければ、長い年月をかけて積みあげてきた各種の会計手続や会計処理などが、その存在意義を失ってしまうことである。

この概念は、会計を理論的に一貫して成立せしめるための仮定であり、フィクションである。それゆえに、現在の会計理論を形成するためにも、また、会計における計算の確実性や客観性をキープするためにも、論理的には無理があっても認めざるを得ないもの、と考えられている。すなわち、会計思想の根底には理論の論理性よりも、計算の確実性や客観性をより優先する思考方法が潜在しているからである。このことは、会計には常に実務・実践が背景に存在し、それらによって計算の確実性や客観性がキープされ、また会計が社会的制度として確立されているので、これを無視することはできないからである。ここにも、会計における理論性と実践性との二面性が存在することになるのである。

〔第 8 条〕

第 1 章総則，第 8 条において，「会計記録は貸借記帳法を採用すること。」と規定されている。貸借記帳法とは，貸借原理や貸借平均の原則によってサポートされる簿記法の概念である。具体的には，貸借原理と貸借平均を内包する複式簿記（Double Entry Bookkeeping）のことになるのである。では，複式簿記とは何であろうか。複式簿記は仕訳と勘定記入において，貸借複記という記帳方法を採用していることが，基本的な特徴の 1 つになる。貸借複記とは，すべての簿記上の取引を一定のルールと法則に基づいて，借方および貸方ともに同金額で 2 面複記で記帳する方法である。この貸借複記によって，記録・計算の正確性が自動的に検証されることになる。

具体的には，仕訳帳には借方，貸方ともに同金額で記入され，元帳に転記される際も，ある勘定の借方に記入された金額は，同額で他の勘定の貸方に記入される。それゆえに，取引全体をみれば，すべての勘定の借方合計と貸方合計とは等しくなる。これを貸借平均の原則という。もし，等しくならなければ，仕訳や転記にミスを犯したことになるだろう。複式簿記は，この計算構造を内蔵することによって，記録の正確性をキープすることができるのである。この原理は，数学における「個々の和は全体の和に等しい」という定理によって証明されていることになるのである。

したがって，複式簿記のコンセプトは，この 2 面記録にあるといってもよいであろう。また，複式簿記のメリットは，企業の経営活動による財産と資本の増減や損益の発生を同時に明らかにすることができることである。つまり，期首と期末の純財産の比較による財産計算と，費用と収益との対応による損益計算とが同時に行われることである。それによって，企業の利害関係者は経営成績と財政状態とを同時に判断することができるのである。もう少し具体的にみよう。企業の経営活動は製造活動，販売活動，役務活動など種々なものがあるが，その活動のプロセスの中で金銭の収支や財産の増減が必然的にともなうことになるだろう。それゆえ，複式簿記は，これらの会計事象を各

種の計算手続と計算処理とによって貨幣額で認識・測定し、その結果を財務諸表に集約し、表示・伝達することになるのである。

複式簿記の計算手続とは、およそ次のプロセスを経ることになる。簿記上の取引がすべて借方、貸方ともに同額で仕訳され、それらが元帳に転記される。元帳では各勘定ごとに差額計算が行われ、その貸借差額が損益勘定と残高勘定とに分類・集約される。これに決算時に期末修正が加えられ、損益勘定をもとにして損益計算書が、残高勘定をもとにして貸借対照表が作成される。そのさいに、両者の純損益の額は必ず等しくなる。もし、等しくならなければ、それまでの計算過程のなかでミスを行っていることになるのである。ここに、複式簿記の自己検証能力が機能していることになろう。また、その1段階前のプロセスで元帳の各勘定残高をもとにして、合計試算表や残高試算表が作成されるが、その借方合計額と貸方合計額も必ず一致する。このことは、前述の数学の定理によって証明済みであるが、ここにも自己検証能力が表われている。

しかしながら、自己検証能力は完全なものではなく、一定の限界が存在する。例えば、仕訳において借方と貸方ともに同金額を落した場合とか、転記において借方科目と貸方科目ともに同金額を間違えた場合などには、試算表の貸借合計額は一致するので、このミスは発見されない。すなわち、試算表の検証能力は貸借平均の原則によって金額のみに機能するものであるから、同金額の間違いや貸借差額を伴わないものは発見されない。ここに、試算表における検証能力の限界が存在するのである。

一方、もう一つの簿記法である単式簿記(Single-Entry Bookkeeping)は、財産計算の一部を現金の収支のみによって計算するシステムである。例えば、現金の出納や商品の売買あるいは資産の購入などを現金の収支のみで記入する方法で、記帳・記録には特別なシステムをもたない簿記法である。そのため、複式簿記のように全ての取引を秩序的・組織的・体系的に記録・計算することはできないし、自己検証能力も有していない。それゆえに、多くの資

産・負債・資本を有している企業などでは、単式簿記によって記録・計算および分類・表示することは極めて困難である。いや不可能であろう。つまり、単式簿記は、会計事象のすべてを財務諸表に反映することができない点が、大きな欠点となるのである。例えば、減価償却費や減耗損などは現金の収支をとみなわないので、財務諸表に反映することはできないからである。また、火災損失なども反映することができない。そのため、単式簿記法の採用は、きわめて小規模な個人企業や学校などの消費経済体などに限定されることになるのである。

それゆえに、貸借原理を内蔵した複式簿記が、わが国の企業会計原則において正規の簿記として位置づけられることになるのである。このことは、わが国のみではなく、アメリカ、イギリス、フランス等すべての国々で採用されている。すなわち、複式簿記が損益発生の原因と結果および、資産・負債・資本の在り高を記録・計算するシステムを内蔵しているからである。つまり、複式簿記は、企業の経営活動にともなう金銭の収支や財産の増減を仕訳帳に貸借記入し、元帳に転記し、決算の際に現金の収支を費用、収益にきり変え、また資産・負債・資本の在り高を計数的に捉えることができるからである。それらを整理して一表にまとめたものが損益計算書であり、貸借対照表である。この両者によって、企業の利害関係者に企業の経営成績と財政状態とが明らかにされることになるのである。したがって、複式簿記は大規模企業のみならず、多くの企業形態においても採用され、使用されている。今後も、新しい簿記法が生成されるまでは、必然的に使われていくことになるであろう。

なお、サルモンソンによると、世界最古の簿記書である「Zunma」は、次の意味合を含んでいるとして、次の4項目をあげている。⁽¹⁸⁾ それは「(1)企業実体の概念、(2)諸財の貨幣用語による記録、(3)資本と利益の区別の必要性、(4)実体勘定と名目勘定の単一の会計システムへの統合。さらに、1200年代末葉から1400年代にかけての組合の決済書は前払地代、未払給料、租税、利息、

貸倒れ、設備の退化に対する修正記入を示している。」と説明している。ズンマは、1494 年にルカ・バチオリによって発表されたものであるが、それ以前に前払、未払、修正記入などの概念が存在していたことになる。それゆえ、複式簿記は長い歴史を有しているので、多くの会計経験が蓄積されていることになるのである。

〔第 9 条〕

「企業会計準則」第 1 章総則、第 9 条において、「会計記録のための文字は中国文字を使用する。少数民族自治区においては同時に少数民族文字を使用することができる。外国商品投資企業と外国企業は同時にある種の外国文字を使用することができる。」と規定されている。これは多民族国家である中国にとっては当然のことであるので、説明は省略したい。単一民族国家であるといわれている日本のような国においては、想像できない規定であるが、どこの国でもそれなりの事情はあるのであろう。

三 一般原則

「企業会計準則」における一般原則は、第 10 条から第 21 条までの 12 項目である。ここに記載されているものは、わが国の企業会計原則の一般原則に該当するものが多い。例えば、第 10 条はわが国の一般原則の真実性の原則に相当し、第 13 条は継続性の原則に該当しよう。第 15 条は明瞭性の原則に相当し、第 18 条は保守主義の原則であろう。その他に、わが国の企業会計原則の一般原則には存在しないが、中国では発生主義の原則、費用・収益対応の原則および、原価主義の原則などが一般原則に提示されている。

では、一般原則とは何であろうか。一般原則 (General Principles) とは、会計の在り方や方向性を示すだけでなく、会計全体の理論的・理念的規範を示すものでなければならない。それゆえに、一般原則は、理念的指導性や

規範的方向性を常にキープしていなければならない。とくに、一般原則は他の原則と異なり、会計の道標的な意味合いを強く有する基準であるので、直接的に計算構造にかかわる技術的な側面は比較的に希薄な面がある。それだけに、その規範性と理念性とは精緻なものでなければならないことになろう。他方、一般原則には会計事象を認識し、会計数値を決定する理論的な測定力も或る程度は内包されていなければならない。つまり、部分的には会計実務・実践の適用原則の側面もあるし、表示領域の適用原則の側面も有していることになるからである。

そこで、中国の一般原則の 12 項目を分類すると、次のようなものになろう。この 12 項目には、会計の規範的な側面を担う規範原則と、会計事象の認識・測定という会計行為を担う測定原則と、会計の区分・配列・分類などを要請する表示原則および会計の実践的な性格から生ずる会計固有の原則などが内包されている。まず、規範原則には、第 10 条の真実性の原則と、第 15 条の正確・明瞭性の原則などが存在する。

測定原則には、第 12 条の比較可能な原則と、第 13 条の継続性の原則と、第 14 条の適時性の原則と、第 16 条の発生主義の原則と、第 17 条の費用・収益対応の原則および第 19 条の原価主義の原則などがある。表示原則には、第 11 条の情報表示の原則、第 20 条の収益的支出と資本的支出の区分の原則、および第 21 条の財務状況と経営成果の表示などがある。会計固有の原則には、第 18 条の保守主義の原則が上げられよう。そこで、第 10 条から順次、具体的にみていきたい。

〔第 10 条〕

「企業会計準則」第 2 章一般原則、第 10 条において、「会計計算は実際に発生した経済業務に基づき、財務状況と経営成果を如実に表示する。」と規定されている。財務状況と経営成果を「如実」に表示するということは「在りのまま」に表示するという意味合になろう。つまり、わが国の一般原則にお

ける「真実性の原則」に相当するもの、と考えられる。では、真実性の原則 (Grundsatz der wahrheit) とは何であろうか。企業は多くの利害関係者に真実な財務諸表を提供しなければならないであろう。だが、真実な財務諸表を提供する前に、真実な貸借対照表や損益計算書などを作成しなければならない。そして、それらを誰れに報告するかといえば、株主、従業員、系列企業、大口の取引先、メイン・バンク、監督官庁および地域社会、消費者などに提供することになるのである。

つまり、これらの利害関係者の大部分は企業が発表する財務諸表でしか、その企業の実態を判断することができないからである。そのため、企業が発表する財務諸表は、真実なものでなければならないのである。財務諸表が真実なものであってこそ、その企業の信頼性が確保されることになるのである。したがって、真実性の原則のメイン・テーゼは「真実な企業実態の作成と報告」ということになろう。では、具体的に会計における真実性とは何であろうか。企業がゴーイング・コンサーンの仮定のもとに、人為的に会計期間を設定し、その期間内の経営成績や財政状態を把握する際に、各種の会計手続や会計処理に見積計算が必要となろう。

すなわち、費用の見積計上による各種の引当金の設定などが、その例である。会計が見積計算を克服しないかぎり、会計における真実とは存在し得ないであろう。それゆえ、現在の会計における真実性とは、人為的および慣習的な計算方法、計算手続が客観的な合理性を有する程度のものということになるのである。このように、現在の会計では自然科学におけるような絶対的な真実性などは存在し得ないのであるから、あくまでも相対的な真実性の追求ということにならざるを得ないのである。

では、相対的な真実性とは、どのようなものでしょうか。一般的にいい得ることは、合理的な資料により検証可能な計算方法を用いて、正確な会計帳簿を作成した場合などには真実性は充足されている、とみなすことができるのである。つまり、正確な会計帳簿を基礎とし、一般に認められた会計諸基

準に準拠して作成された財務諸表は真実性が充足されていることになるのである。なお、この原則は、わが国では企業会計原則の基本原則であり、他の一般原則の最上位に位置づけられる原則である。一応、他の原則と並列的に示されているが、この真実性の原則こそが会計の基本コンセプトを構成することになるのである。中国でも一般原則の最初に規定されているので、日本と同じように最重視されている原則、と考えられる。

〔第 11 条〕

第 2 章一般原則、第 11 条において、「会計情報は国家のマクロ経済管理の必要に合致し、関係者が企業の財務状況と経営成果を了解する必要を満足させ、企業の内部経営管理を強化する必要を満足させるものとする。」と、規定されている。会計情報が国家のマクロ経済と企業のミクロ経済とをコーディネートすることは、大きな役割の 1 つになろう。なぜなら、市場原理を採用しているけれども、中国は基本的に社会主義国家であり、社会主義計画経済であるからである。そのため、どうしてもマクロ経済とミクロ経済との調整が必要となるのである。しかしながら、この条文の主目的は会計情報により、企業内部の管理強化であろう。

では、内部経営管理の強化は、どのように達成すべきか。やはり、管理会計を導入することによって内部管理を強化することになろう。そこで、管理会計（Managerial Accounting）とは、どのようなものであろうか。管理会計の役割は、企業のトップ・マネジメントをはじめミドル・マネジメントが経営方針や各種の経営計画を設定し、それに基づく業績評価あるいは業績分析などによって効果的な内部管理を行うことである。この一連の管理手続によって一定の業績や操業度が確保される仕組みになっているのである。管理会計の本質は計画利益を達成することにある。計画利益をキープするためには、費用のコントロールと収益の増大とを中心に科学的・実証的に計画することが要請されることになろう。また、製造企業の場合の製造原価または標

準原価などによってコントロールされることになるのである。販売企業では、予算などによって行われるケースが多い。

〔第 12 条〕

第 2 章第 12 条において、「会計計算は規定された会計処理方法に従って行い、会計指標は規定に合致し、相互に比較可能であること。」と、規定されている。この規定は、比較可能な原則のことであろう。では、比較可能とは何であろうか。例えば、FASB では「特定の企業に関する情報は、もしもその情報を他企業に関する同種の情報および当該企業の他の期間または他の時点における同一の情報と比較することができるならば、非常に有用性が高まることになる。情報の有用性、とりわけ量的情報の有意性は、情報利用者が当該情報のある基準値と関連づけるその情報利用者の能力に大きく依存している。」⁽¹⁹⁾ と、情報比較の有意性を説明している。わが国の企業会計原則では、この規定は存在しないが、比較するということは当該実態をより鮮明にするので重視されなければならないのである。

〔第 13 条〕

第 2 章第 13 条において、「会計処理方法は每期同一のものとし、みだりに変更してはならない。変更の必要あるときは、変更必要の状況・変更の原因およびそれに対する企業の財務状況と経営成果への影響を財務報告書の中に説明する。」と、規定されている。これは、まさにわが国の一般原則における継続性の原則と同一である。では、継続性の原則 (Principle of Consistency) とは何であろうか。この原則は、ドイツにおいては貸借対照表の作成原則として重要視されてきたが、わが国においては、さらに実質的な意味で重視されている。

つまり、この原則が真実性の原則を実質的にサポートしているからである。この原則の具体的な内容は各会計期間を通して、その会計手続・会計処理を

継続的に適用することであり、各会計期間を通して、会計報告書の作成・表示形式を継続的に適用することでもある。すなわち、継続性の原則のコンセプトは同一会計手続および会計処理ならびに同一表示形式の連続適用であるから、これによって主観的・恣意的な介入を排除することができるのである。一般に認められた会計手続や会計処理および計算方法などが複数以上存在するときには、そのどれを選択するかは企業の判断にゆだねられているものが多い。しかし、一度採用した方法は次年度以降においても継続的に適用しなければならないのである。

これらによって、次年度以降の利益の金額は恣意的に操作される可能性が、きわめて小さくなるからである。また、このことによって、各期間の期間損益計算が適正なものとなり、実質的に真実性を支えることになるからである。さらに、継続性の原則の適用は期間比較が可能となることである。つまり、企業の利害関係者が、企業の発表する財務諸表によって経営実態を判断する際に、継続性の原則の適用によって１期間のみではなく、数期間の財務諸表の比較・検討が可能になるからである。

例えば、企業の収益性や流動性について適切な判断をするためには、１期間の財務諸表のみでは十分ではなく、数期間を連続して比較検討してこそ正しい判断が可能になるのである。ただし、その場合に、会計処理や会計手続などの連続適用のみではなく、科目の名称や用語、様式にいたるまで継続適用しなければならない。このように、正確な期間比較を可能にするためにも、継続性の原則の確立が必然性をもつことになるのである。この概念を拡大していくと、ゴーイング・コンサーンの概念が成立することになろう。このことの意味は、企業は永久的に存続するという仮定のもとに、種々な会計行為や会計活動が行われるということである。もちろん、企業が継続して存続するということは一種の会計上のフィクションであり、「仮構」であるが、この仮構は会計学が成立するために必要なものである。

この点に関して、ペイトン・リトルトンは「企業実体の寿命が長く続くと

いう仮定は主として便宜上のものであるかもしれない。誰もいろいろの出来事の進路を確信をもって予想することはできないのだから、しかしながら、破産、清算、解散の数多いなかにあっても、事業活動がある程度の継続性をもっているということは通常経験をとって言明できる。…正常な場合、予想されているのは清算ではなくて継続性なのである。」⁽²⁰⁾と論証している。やはり、この仮定がなければ会計は理論的に成立し得ないことになるのである。

なお、この原則はみだりに変更してはならないが、正当な理由がある場合には、その変更は例外として認められることになる。正当な理由とは、(a)その基準を採用したときの経済・社会状況が著しく変化し、その基準では対応できなくなった場合、(b)その基準を採用したときの判断が誤っていた場合、(c)商法、税法、財務諸表規則など会計に関連する法律が改正された場合、(d)企業自体に合併や組織変更などの大きな変化が生じた場合である。このような場合のみが正当な理由として変更が認められることになるのである。ただし、これ以外の理由は、原則として認められないことになろう。

〔第 14 条〕

第 2 章第 14 条において、「会計計算は適時に行う。」と規定されている。これを適時性の原則というが、わが国の企業会計原則には、この規定は存在しない。アメリカでは、例えばムーニッツは「経済活動は、特定の期間内において遂行される。この命題は、経済活動すなわちすべての人間活動が行なわれる時間的な区切りに対して単純に適用される。同一の概念を会計の領域に拡張すれば、当然しかるべく適用される経過を辿ることになる。」⁽²¹⁾と、論証している。変動の速い経済社会において、的確な意思決定を行うためには有用な情報が必要である。この有用な情報にとって必要なことは、適時性ということであろう。つまり、適時性によって、タイミングのよい情報が意思決定者により影響を及ぼすことになり、目的適合性にマッチすることになる。

適時性を失なえば、情報を目的に適合させることはできないし、情報の価値も低くなるのである。

〔第 15 条〕

第 2 章の第 15 条において、「会計記録と会計報告書は正確・明瞭で、理解と利用に便利なこと。」と、規定されている。これは、わが国の一般原則でいうならば、明瞭性の原則に該当しよう。では、明瞭性の原則（Prinzip der Klarheit）とは何であろうか。この原則の主なコンセプトは財務諸表等に対する明確・適正表示の要請であろう。この原則は、真実性の原則が計算数値の実質内容を規制するのに対し、主に計算数値の表示形式を規制するものである。具体的には、区分表示、総額主義、注記事項の 3 項目に要約されることになる。

まず、区分表示の原則は財務諸表を作成する場合に一定の基準にしたがって、区分、配列、分類すべきことを要請する原則である。損益計算書においては、損益の発生源別による営業損益計算、経常損益計算、純損益計算の 3 区分が要請されている。貸借対照表においては、資産は財務の流動性による流動資産、固定資産、繰延資産の 3 区分が要請される。負債は支払期限の長短によって流動負債、固定負債の 2 区分、資本は資本に性格のちかいものから資本金、資本準備金、利益準備金、その他の剰余金の 4 区分が要請される。もちろん、貸借対照表の配列は流動性配列法であり、表示形式はリポーティング・フォームである。

総額主義の適用は、費用・収益の総額表示であり、資産・負債・資本の総額表示である。例えば、損益計算書においては売上高から売上原価を差引いて売上総利益を算出するが、売上原価の算出過程を表示しないで、売上原価の金額のみを計上すれば、どのようなことになるのであろうか。期首の商品棚卸高はいくらなのか、当期にいくら仕入れたのか、期末にいくら商品が残ったのか、担当者以外には誰れにも判断できないことになる。これでは、企

業の利害関係者の全てが困ることになるのである。また、貸借対照表においても、有形固定資産から減価償却累計額を控除した金額のみが計上されても、その有形固定資産の取得価額はいくらなのか、減価償却累計額はいくらなのか、誰れにも判断できない。そのため、総額主義によって、企業の状況が正しく判断されることが強く要請されるのである。

次に、注記事項とは何であろうか。注記事項は脚注ともいわれ、損益計算書や貸借対照表の末尾に経営成績や財政状態などに、大きな影響を及ぼす会計事象および会計手続、会計処理の方法などを補完的に説明することである。わが国の企業会計原則注解の〔注 1－2〕（重要な会計方針の開示について）のなかで 7 項目があげられている。したがって、これらの重要な会計方針は注記されなければならない。また、〔注 1－3〕（重要な後発事象の開示について）のなかで、5 項目があげられている。それゆえ、これらの重要な後発事象は注記されなければならないのである。これらによって、将来の経営成績や財政状態を的確に捉えることが可能になるのである。

〔第 16 条〕

第 2 章第 16 条において、「会計計算は権利と責任の発生を基礎とする。」と規定されている。この規定は発生主義の規定であろう。発生主義 (Accrual Basis) の原則とは、当該年度において発生したと合理的に認識される費用および収益は貨幣の収支がなくても、その金額が合理的に測定されるものであれば費用および収益として計上されることになる。企業が経営活動を行う場合に、その大部分は現金の収入あるいは支出という形で行われる。しかし、その大部分の取引は現金の収支によるものであっても、すべての簿記上の取引が現金の収支によるものではない。例えば、減価償却費や減耗損などは現金の支出が伴わないし、火災損失や風水害損失なども現金支出は伴わない。そのため、多くの企業では、日常の経営活動は現金の収支で行い、決算時に、その収入・支出を収益・費用に切りかえて捉えることになる。そのさいに、

支出に基づいて費用が計上され、収入に基づいて収益が計上されることになる。費用・収益による発生主義会計であるならば、経営活動のすべてを記録・計算・表示することができるからである。ただし、その場合に、費用および収益は発生した期間に割当てられるように処理されなければならない。つまり、発生主義は一定の技術的なルールによって認識・測定されなければならないのである。ここに、前払、前受、未収、未払、という４つの経過勘定が必要となるのである。

〔第 17 条〕

第 2 章第 17 条において、「収益とそれに関係する原価・費用は相互に対応させる。」と、規定されている。これは、いわゆる費用・収益対応の原則（Matching Cost with Revenue）のことを意味している。では、費用・収益対応の原則とは何であろうか。いうまでもなく、企業会計は企業の経営活動のプロセスとその結果を計数的に捉えることであるから、経営活動の努力と成果を具体的な金額で把握することになる。努力は費用であり、成果は収益であるから、両者を相互に関連させて、そのプロセスと結果（純損益）を算定しなければならない。経営活動のプロセスを対応させることによって、その結果が源泉別に捉えられ、経営成績がより明瞭になるからである。

パツチロによると、「企業の毎期の純利益の決定は企業の経営成績の決定、すなわち成果に対する努力の計算である。一般的に言えば努力は費用であり、成果は収益である。費用を越える収益の超過額は、経営者がいかに効果的に働いたかの指標であり、必然的に企業の経営成績を示す一時的な指標である。費用収益対応の原則は、純利益を決定するにあたって、もっとも重要な原則である。」⁽²²⁾と、論証している。そこで、損益計算の基本構造は、発生主義会計によって認識・測定された収益項目と費用項目とを対応表示することによって、一会計期間の純損益の額を確定することである。ただし、収益項目に関しては確実に実現したものという保守主義の見地から、実現主義が用い

られる。また、対応表示の構造要因は経営成果である期間収益と経営努力である期間費用とを発生源泉別に関連させて区分表示することになる。

区分表示の際には、直接的な原因と結果というように明確な要因のみではなく、期間的な対応関係や同質性の項目も含まれる。しかも多くの場合に、期間的な対応関係が中心的なものとなろう。期間的対応とは、一会計期間に属する費用と収益のみをもって対応表示することである。当該期間の費用と収益のみを計上し、期間損益を確定することになる。そのため、期間外損益は当該期間の損益計算に計上されないことになる。つまり、期間外損益は経過勘定などによって除外され、次期または次期以降の損益計算に計上されることになる。具体的には、前払費用、前受収益など4項目が存在することになるのである。

この経過勘定の考え方は複式簿記を前提とした現在の会計において、また会計期間というコンベンションのもとにおいて、考えられるもっとも普遍性の高い方法であろう。だが、経過勘定の技術的側面とその手続の煩雑さを考えると、ベストのものとはいきれないものがある。すなわち、経過勘定という技術的側面の強い一種の期間調整勘定によって、期間損益と期間外損益とを調整し、それによって、期間損益の確立というテクニカル・コーデネイトが行われていることになるからである。

しかしながら、経過勘定という複式簿記の期間調整手続を会計の理論構造に組み入れることによって、原価や役務の費消が期間損益を構成するという構造や原理が形成され、また、その処理や手続が確立されている。このことは、シュマーレンバッハ以来、長い歴史的な時間をかけて形成されてきたものであるが、複式簿記の技術性に負うところも大きい。だが、学問とくに社会科学の分野では、理論の精緻さや整合性・内容性などがもっとも強く要請され何らの技術的な前提要件なくして形成されることが、もっとも強固な理論構成であり、骨太な理論構築であるということになるのではなかろうか。

〔第 18 条〕

第 2 章第 18 条において、「会計計算は保守主義の原則により、合理的に計算可能な発生損失と費用を計上する。」と規定されている。これは、いわゆる保守主義の原則である。では、保守主義の原則(Principles of Conservatism)とは何であろうか。保守主義とは、イギリスの会計においては、「予想の利益は計上すべからず、予想の損失は計上すべし」という伝統的な会計慣習を基盤として形成されてきたものである。この原則のコンセプトは会計上の過大な利益計上は避けるとともに、企業の内部蓄積を増加させ、企業の財政上の基盤を確立することにある。

それゆえに、この原則は会計の実務や実践の側からの強い要請によって容認されたものであるから、無制限に許されるべきものではない。例えば、サルモンソンは「保守主義は、営業上の危険を評価するさいに行使される判断の質であり、そしてこの判断は、記録された資産のうえに起こりうる損失にたいして、ならびに負債の決済にさいして、合理的な準備を要請するものである。」⁽²³⁾と、位置づけている。したがって、過度な保守主義は許されるものではない。わが国の企業会計原則でも「企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合に」のみ適用されることになるのである。

では、過度な保守主義とは何であろうか。過度な保守主義とは、一般的に資産の過少評価、負債の過大評価、費用の過大計上、収益の過少計上などの方法が採用される。これらの方法によって利益を過少に算出し、内部リザーブを増加させることになる。そのため、ときには不明瞭な秘密積立金などが生ずることもあろう。この点を考慮して、わが国の企業会計原則注解〔注 4〕でも「過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真実な表示をゆがめてはならない。」と規定され、厳重に制限され、コントロールされている。つまり、この原則の本質は期間損益計算や財産計算に恣意性の介入を許容するものではなく、あくまで期間損益計算や財産計算の適正な認識・測定という枠組みの中での的確に適用されなければならないか

らである。

保守主義会計による問題点は、真実な財政状態、経営成績の表示つまり、真実性とのかかわり合いが問題となろう。すなわち、保守主義では「控え目な利益」の計上による内部蓄積を要請し、真実性では「真実な利益」の表示を要請している。この矛盾はどのように考えたらよいのであろうか。もちろん、取得原価主義の例外としての低価主義や、費用・収益対応における費用の発生主義や、収益の実現主義の適用などは認められることになる。また、この原則によると、未実現収益の計上は否定され、見越費用の計上は容認されることになる。したがって、真実性の原則と保守主義の原則とは、理論的に二律背反的な性質を有していることになるのである。

しかしながら、真実性の原則こそが会計原則の基本原則であり、他の一般原則の最上位に位置づけられるものである。なぜなら、保守主義の原則はあくまで会計処理・会計手続上の原則と考えられるからである。それに対して、真実性の原則は会計の基本コンセプトを形成する原則であると考えられる。会計を学問として、科学として位置づけるためには、この原則の尊重はまぬがれない。会計のみではなく、他の学問分野においても、必然的に真実なるものは尊重されなければならないであろう。つまり、真実とは、この世における最高のモチーフであり、規範であり、道標であり、理念であるからである。また、これを守ることは、何人からも批判される余地は一切生じないからである。このことは、社会的に強い意味合をもつことになるのである。

〔第 19 条〕

第 2 章第 19 条において、「各種の財産物質は取得時の実際原価により価額計算を行う。物価変動時においても、国家による別の規定があるものを除くほか、その帳簿価額を調整することはできない。」と、規定されている。この規定は、まさに取得原価主義である。では、原価主義 (Cost Basis) とは何であろうか。原価主義とは、企業が設立されてから、解散・清算に至るまで

の全存続期間を通して、企業に流入したすべての財貨および役務などが、取得価額で記録・計算され、分類・表示されるということである。この取得価額をもとにして各種の会計手続や会計処理などが行われるのである。これが原価主義会計であり、現在の会計の基本的な特質でもある。

では、原価（Cost）とは何であろうか。アンソニーによると「原価は、ある原価対象に対して使用された資源を貨幣的に測定した額である。」⁽²⁴⁾と規定されている。つまり、原価は取引価格であり、正常なものであるから、若干の物価の騰落や貨幣価値の変動があっても、これを直接に会計に反映せしめないで、安定したものと理論的に仮定するのである。しかし、この仮定は一種のフィクションであるので、物価の著しい変動とくに悪性インフレーションなどの場合には機能しなくなる。しかるに、再評価の考え方は時価主義の思考であり、この方法を採用すると、現在の会計の基本構造やその手続概念は根底から破壊されてしまうことになるであろう。そこで、物価指数による原価修正ならば、原価主義会計の基調を破壊することなく、現在の会計構造や会計手続を維持することができるのである。

FASB では、原価主義の長所として「現在の歴史的価格に基づく財務諸表の優位性を支持する重要な根拠は少なくとも4つある。第1に、長期的には企業の実際取引により所有者持分の変動を決定するとの意味から、財務諸表が実際取引に基づいて作成されることは適当であると考えられている。企業はより多くの現金を得るために現金を資産に投下する。歴史的価格は、投資額と回収額の両者について測定の基礎を与える。第2に、歴史的価格は一般に公正な契約（arms-length bargaining）の結果であるから、取引の結果について信頼し得る測定を与える。第3に、もし基本財務諸表における測定と、物価変動を反映した測定とを比較することができれば、物価変動の影響に関する利用者の理解は高まるであろう。第4に、利用者は現在の財務諸表に慣れている。」⁽²⁵⁾と、原価主義のメリットを指摘している。

すなわち、会計には理論の論理性よりも、計算の客観性を、より確立させ

る思考方法が部分的に潜在しているのである。このことは、会計には常に実務・実践が背景として存在し、それらによって計算の確実性や客観性が要請され、また、それらによって会計が社会的制度として確立されているからである。したがって、これを無視することは出来ないし、ここに会計における理論性と実践性との相互関係が顕在化することになるのである。それゆえに、リトルトンは、理論と実務・実践との関係を音楽における旋律とハーモニーとに譬えている。⁽²⁶⁾つまり、旋律はハーモニーによって調整され、ハーモニーは旋律によってコーデネイトされるからである。理論と実践との在り方は、旋律とハーモニーのように相互補完の関係になければならないのである。

〔第 20 条〕

第 2 章第 20 条において、「会計計算は収益的支出と資本的支出を合理的に区分する。支出の効益が当該会計年度のみ関係するものは収益的支出とし、支出の効益が数会計年度に関係するものは資本的支出とする。」と、規定されている。このことは、資本的支出と収益的支出の区分の原則である。そこで、資本的支出 (capital expenditure) とは資産を取得するための支出をいい、収益的支出 (revenue expenditure) とは当該年度の費用となる支出をいう。資本的支出および収益的支出は、イギリスの複会計制度 (double accounting system) に由来するものであるが、現在では支出目的を区分するために用いられているのみである。つまり、費用となる支出と資産となる支出の区分基準として部分的に使用されているものである。

〔第 21 条〕

第 2 章第 21 条において、「財務報告は、企業の財務状況と経営成果を全面的に反映させる。重要な経済業務については、これを単独で反映させる。」と、規定されている。では、財務報告 (Financial Reports) とは何であろうか。FASB によると「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情

報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うにあたって有用な情報を提供しなければならない。情報は、経営および経済活動を正しく理解し、また適度な注意を払ってその情報を研究しようとする者にとって理解できるものでなければならない。」⁽²⁷⁾と規定している。つまり、財務報告と財務諸表とは、意思決定のための会計情報を提供するという意味合で、実質的に同一のものであることになろう。

では、財務諸表（Financial Statements）とは何であろうか。財務諸表は、各種の会計事象を種々な会計手続・会計処理と複式簿記の原理・機構に基づき、また各種の計算手続・計算方法などによって、損益計算書および貸借対照表などの財務諸表を作成する理論と技法を科学的に確立する会計学の表示・伝達の分野である、と筆者は位置づけたい。科学的とは会計命題や会計経験を通して客観的、実証的に財務諸表の本質とその法則を究明することである。会計命題とは「会計はかくあらなければならない。」という会計の在り方を設定し、その方向性のもとで演繹的に会計の理論と構造を確立するものである。また、会計経験とは会計実務や会計実践を検証し、その中から会計の原理とその論理を帰納的に蓄積したものである。

そして、財務諸表の本質は、会計の目的適合性や目的関連性の問題と有機的に結合することになろう。つまり、会計の目的適合性には種々な概念が存在するが、最終的には、会計における公正性や客観性などの認識の問題に収斂されることになろう。また、会計の公正性や客観性の認識は、会計における検証可能性や測定可能性のクオリティの問題に帰結することになろう。つまり、密度の高い会計検証や会計測定は、会計の社会的信頼性や信憑性の確立に、より密接に結びつくことになるからである。このことは、とりもなおさず、財務諸表の基本コンセプトと直接に結合することになるのである。

他方、会計の目的関連性は、概念が確立されていないので、種々な考え方が可能であるが、ここでは企業の利害関係者に経営実態を的確・明瞭に表示・伝達するという概念と捉えたい。もちろん、その内容は公正であり、真実で

あることは当然のことである。しかしながら、会計における目的関連性は、会計行為を的確・明瞭に表示・伝達するという問題のみではなく、会計行為をいかに密接に会計事実アプローチさせるかという問題も内包されることになる。換言すれば、会計の目的関連性の問題は表示領域の問題と測定領域の実態関係を合せ有することになり、この両領域の問題が十分にクリアされなければ、会計の目的関連性は収斂されないことになるのである。

したがって、財務諸表の作成・表示に関しては、これらを包括する精緻で公正な会計原則が確立されなければならない。つまり、会計原則や各種の会計基準が財務諸表の成立基盤と考えられるからである。また、社会的にみても、会計原則を尊重することは、憲法を尊重することと同様に、もっとも普遍性や妥当性が高く、他からの批判を容易に受けないことになる。つまり、会計原則に準拠して作成された財務諸表は、内容の整合性や形式の体系性がハイグレードなものになり、社会的な認識力や合意性も高まることになる。このことは、とりもなおさず、財務諸表の基本目的と合致することになるであろう。それゆえに、財務諸表の成立基盤は、会計原則および会計基準そのものと認識することができるのである。

では、会計原則 (Accounting Principles) の本質とは何であろうか。例えば、G.O.メイによると「会計の諸原則は、元来、経験と推理とから引出された単なる要請であって、それが有用であることが証明され、そして一般に認められたものとなった後に、はじめてそれは会計の原則となる。」⁽²⁸⁾ と、いかにも G.O.メイらしく、経験主義的な考え方を示し、さらに会計における有用性の重要性を指摘している。また、1949 年に制定された、わが国の企業会計原則も、その前文のなかで「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」と述べられている。実務の中に慣習として発達したものは会計慣習であり、多年の会計経験や会計実践が集約されたもの、ということができよう。これらの慣習や経験が会計原則の本質を構成することになるのである。中国の企業会計準

則も同一の概念を有していることになろう。

次に、会計基準（Accounting Standards）の本質とは何であろうか。筆者は「会計基準は、一面では慣習的であり、経験的なものであり、実務的なものであろう。つまり、会計命題や基礎概念から演繹的に導き出されたもののみではなく、多くは歴史的に蓄積された会計の価値体系が年月の経過や多くの同意や合意によって認められたものである。」⁽²⁹⁾と位置づけたことがある。つまり、会計の環境や経験、慣習および法律やルール、手続などによって、実務・実践の解釈や判断の基盤として形成されたものである。それゆえに、将来においても継続して適用しうる内容と体系と枠組みとを有しているものでなければならないのである。

では、最後に会計原則と会計基準とは、どのような関係にあるのであろうか。筆者が述べるよりもペイトン・リトルトンを引用した方が、よりの確で妥当性が高いであろう。ペイトン・リトルトンは、「諸基準という言葉は熟考のうえでことさら使われている。原則という言葉では一般に、会計のような人間用役による制度（human-service institution）においては存在しえないほどの普遍妥当性と恒久性とを示唆することになろう。したがって、本書においては、原則という言葉は若干控えて用いられ、有用な基準という考え方が強調されている。」⁽³⁰⁾と原則と基準との違いを論じている。つまり、ニアンスの違いはあるが、大枠では同じ意味合のものということになろう。このような精緻でコンパクトで謙虚な位置づけには、ただただ圧倒されるのみである。

やはり、会計原則および会計基準はともに歴史的な集積である慣習や慣行を集約し、整合化し、理論化した経験プロセスの論理体系という側面が、どうしても強くなるのである。また、そうでなければ多くの人に受け入れられないことになろう。そして、会計原則および会計基準はともに会計実務・実践という深山から滲みでた清水を、さらに理論的に精選したもの、と考えることができるのである。それでこそ、両者は会計上の諸問題を解決し、解釈

するために、組織的で公正で、さらに理論的、実践的な指示と枠組を提供することができるのである。中国の「企業会計準則」も同じコンセプトを有しているものと認識し得るのである。

注

- (1) Sanders, Hatfield, Moore, A statement of Accounting Principles. 邦訳, 山本繁, 勝山進, 小関勇共訳「SHM 会計原則」同文館 昭和 55 年 3 版。この著は、この 3 名の著者の頭文字をとって SHM 会計原則といわれている。そして、この本は世界で最初に成文化された会計原則という金字塔をうち立てたものである。
- (2) W.A. Paton and A.C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, P - 5。邦訳, 中島省吾訳「会社会計基準序説」森山書店 1981 年改訂版 22 刷 8 頁。この著は、鋭い洞察力と奥深い会計認識の中から推論され、精緻な検証のもとで導き出された論理的な結晶であるといえよう。
- (3) AAA, A Statement of Basic Accounting Theory, P - 8。邦訳, 飯野利夫訳「アメリカ会計学会 基礎的会計理論」国元書房 1985 年 16 版 12 頁。この書も名著の誉れが高い。題名のような基礎的な会計理論ではなく、高度な会計理論であり、情報会計理論である。
- (4) W.A. Paton and A.C. Littleton, ibid, P - 8。邦訳, 中島省吾訳「前掲書」12 頁。
- (5) Shih Cheng Yu, The Structure of Accounting Theory. 邦訳, 久野光朗監訳「会計理論の構造－認識論と方法論」同文館 昭和 57 年初版 167 頁
- (6) Stephen Gilman, Accounting Concepts of Profit, New York 1939. 邦訳, 片野一郎監訳 久野光朗訳「ギルマン会計学－上巻－」同文館 昭和 40 年初版発行 63 頁
- (7) Institute of Chartered Accountant in England and Wales, Accounting Standards Committee. 邦訳, 田中弘・原光世訳「イギリス会計基準書第 2 版」中央経済社, 1994 年 27 頁
- (8) R.F. Salmonson, Basic Financial Accounting Theory. 邦訳, 松尾憲橘訳「サルモンソン 現代会計学」同文館 昭和 46 年初版 63 頁
- (9) 松尾憲橘訳「同上書」63 頁
- (10) Paton, Littleton, ibid, P - 9。邦訳, 中島省吾訳「前掲書」15 頁
- (11) Paton, Littleton, ibid, P - 10。邦訳, 中島省吾訳「同上書」16 頁

- (12) James W. Pattillo, The Foundation for Financial Accounting. 飯岡透 中原章吉
共訳「バツチロ 財務会計の基礎」 同文館 昭和54年初版 86頁
- (13) 飯岡透 中原章吉共訳「同上書」 88頁
- (14) 片野一郎監訳 久野光朗訳「前掲書」 103頁
- (15) Robert N. Anthony, Future Direction For Financial Accounting. 邦訳, 佐藤倫
正訳「アンソニー財務会計論 将来の方向」白桃書房 1991年2版 80頁
- (16) Maurice Moonitz, The Basic Postulate of Accounting 1961, P-17. 邦訳, 佐
藤孝一 新井清光共訳「アメリカ公認会計士協会 会計公準と会計原則」 中央経済
社 51頁
- (17) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory, 邦訳, 水田金一監訳「ヘンドリクセ
ン会計学（上巻）」 同文館 昭和45年初版 132頁
- (18) 松尾憲橘訳「前掲書」 28頁
- (19) The Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial Accounting
Concepts, No. 1, No. 2, No. 4, No. 5, No. 6. 邦訳, 平松一夫 広瀬義州訳「FASB
財務会計の諸概念」「改訳新版」 中央経済社 1994年 113頁
- (20) Paton, Littleton, ibid, P-10. 邦訳, 中島省吾訳「前掲書」 15頁
- (21) M. Moonitz, ibid, P-22. 邦訳, 佐藤孝一 新井清光共訳「前掲書」 57頁
- (22) 飯岡透 中原章吉共訳「前掲書」 114頁
- (23) 松尾憲橘訳「前掲書」 69頁
- (24) 佐藤倫正訳「前掲書」 141頁
- (25) Statement of Financial Accounting Standards by Financial Accounting Stan-
dards Board. 邦訳, 日本公認会計士協会 国際委員会訳 米国 FASB 財務会計基
準書 物価変動会計他 同文館 昭和62年初版 4～5頁
- (26) A.C. Littleton, Structure of Accounting Theory, P-140. 邦訳, 平井泰太郎序
大塚俊郎訳「会計理論の構造」 東洋経済新報社 昭和32年第二刷 207頁
- (27) 平松一夫 広瀬義州訳「前掲書」 7頁
- (28) George O. May, Financial Accounting a Distillation of Experience, P-38. 邦
訳, 木村重義訳「財務会計－経験の蒸溜－」 ダイアモンド社 46頁
- (29) 成瀬継男「会計基準の生成と形成」 税務経理協会 平成11年初版 1頁
- (30) W.A. Paton and A.C. Littleton, ibid, P-4. 邦訳, 中島省吾訳「前掲書」 6
頁